

Audience publique du 18 janvier 2010

Recours formé par
Madame ..., ... ,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25535 du rôle et déposée le 20 mars 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., portant recours en réformation contre le silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite de la réclamation introduite par elle contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, ainsi que contre ledit bulletin ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2009 par Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Le bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 15 mai 2008 à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2007, ci-après désigné par « *le bulletin* ».

Par courriers datés des 20 et 26 juin 2008, Madame ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

A défaut de réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « *le directeur* », Madame ... a, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mars 2009, introduit un recours en réformation. Il convient de relever que la requête introductive est ambiguë quant à la définition de la décision attaquée. Néanmoins, en présence d'un plaideur non professionnel, il y a lieu de s'attacher d'avantage au sens voulu tel qu'il se dégage de l'ensemble de la requête que de s'attacher aux termes employés. Ainsi, s'il est vrai que suivant la phrase introductive du recours, celui-ci est dirigé contre « *le silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions en matière de*

réclamation contre le bulletin pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 », il se dégage néanmoins de l'ensemble des développements contenus dans la requête introductive ainsi que du dispositif, qu'en substance Madame ... sollicite la réformation du bulletin.

Le délégué du gouvernement soulève l'incompétence du tribunal afin de connaître du recours en réformation introduit par Madame ... au motif que seul le recours de droit commun en annulation pourrait être introduit dans l'hypothèse du silence du directeur suite à une réclamation contre un bulletin, en citant à cet égard deux décisions du tribunal administratif.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », ayant tranché une réclamation contre un bulletin d'imposition. Aux termes de l'article 8, paragraphe 3, point 3, de la loi du 7 novembre 1996 précitée, lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter un recours devant le tribunal administratif contre la décision qui a fait l'objet de la réclamation. Contrairement à l'argumentation du délégué du gouvernement, le recours admissible en cette dernière hypothèse est un recours en réformation (Cour adm 14 janvier 2010, n° 25846 C du rôle, ayant réformé sur ce point le jugement du 18 mai 2009 cité par le délégué du gouvernement, disponible sous www.jurad.etat.lu), de sorte que le moyen d'incompétence est à rejeter.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin, de sorte que le moyen d'incompétence soulevé par le délégué du gouvernement doit être rejeté.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir qu'elle exercerait les fonctions de professeur d'éducation physique, de directeur sportif de natation de la LASEL et de professeur à l'Université de Luxembourg et soutient que les frais d'obtention dont elle a fait état dans sa déclaration d'impôt serviraient de façon quasi exclusive à l'exercice de ses activités professionnelles. Plus particulièrement, elle donne à considérer qu'en tant que professeur d'éducation physique, elle aurait le même besoin en matériaux de bureau que d'autres enseignants, voire même un besoin supérieur, puisqu'à côté de la préparation des cours, elle réaliserait beaucoup d'affiches d'information et des affiches reprenant des résultats sportifs. En ce qui concerne les livres et revues d'éducation physique, dont elle sollicite la déduction des frais afférents, elle soutient que ceux-ci seraient indispensables afin de lui permettre de préparer ses cours, de suivre ses stagiaires et de rester au courant des nouvelles recherches et tendances méthodologiques et sportives. Elle donne encore à considérer que les frais d'obtention déclarés durant les années 1998 à 2005 auraient toujours été acceptés par le bureau d'imposition.

Le délégué du gouvernement met en doute non seulement l'existence des dépenses dont fait état la demanderesse, mais encore la relation économique avec la catégorie de revenus dans laquelle celle-ci entend porter ces frais en déduction. Plus particulièrement, il donne à considérer qu'aucune facture ne serait versée au dossier et que, par ailleurs, aucun paiement ne serait prouvé. Enfin, l'utilité des dépenses quant à l'exercice de la profession de la

demanderesse ne serait pas établie. Il donne encore à considérer que le pourcentage d'utilisation de la part professionnelle et de la part privée ne serait même pas allégué.

En ce qui concerne plus particulièrement les frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile, le délégué du gouvernement soutient que l'entretien d'un tel cabinet de travail ne serait pas dicté par la nécessité, mais serait à considérer comme une dépense de « luxe », puisque les dépenses y relatives feraient double emploi avec celles exposées par les établissements scolaires pour mettre à la disposition des enseignants des bureaux, des bibliothèques et généralement tout le matériel nécessaire au bon accomplissement de leur fonction. Le représentant étatique soutient encore qu'en accordant aux professeurs le privilège de déduction de certaines dépenses, le principe d'égalité devant l'impôt serait méconnu, puisque certains contribuables pourraient alors profiter de leur position économique pour pouvoir déduire de leurs recettes brutes une partie de leurs dépenses, tandis que d'autres seraient réduits à payer ces frais de leurs revenus nets après impôt.

En l'espèce, il se dégage des explications fournies par la demanderesse ainsi que des pièces versées au dossier, que celle-ci entend faire valoir un montant total de 4.388,94 € à titre de frais d'obtention dans la catégorie des revenus provenant d'une occupation salariée, en l'occurrence de son activité de professeur d'éducation physique. Il se dégage encore des pièces versées au dossier et plus particulièrement des listings des frais établis par la demanderesse, que les frais d'obtention ainsi déclarés se composent d'un côté de frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail, en l'occurrence des frais d'assurance, un amortissement des coûts de l'appartement, des frais de chauffage, des frais d'électricité et des frais d'intérêts débiteurs relatifs à un prêt immobilier, d'un montant total de 1.665,84 €, et de l'autre côté, de frais de matériel de bureau, d'ordinateur et de livres, pour un montant total de 3.445,01 €, et, enfin, un poste intitulé par la demanderesse de « *petites acquisitions professionnelles* », pour un montant de 164 €.

Aux termes de l'article 105 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR) « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « *(...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

Si l'article 12, n° 1 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minimale. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minimale (en ce sens « *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu* », par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer comme des frais d'obtention, et dans ce cas elles sont déductibles intégralement.

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, à la demanderesse d'établir que les frais dont elle fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'obtention.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les différentes dépenses qui font l'objet du présent recours et que la demanderesse entend faire admettre à titre de frais d'obtention.

De manière générale, il convient de relever que le fait invoqué par la demanderesse que dans le passé, le bureau d'imposition aurait accepté les frais litigieux à titre de frais d'obtention ne saurait utilement être invoqué pour fonder le recours en réformation. Outre le fait que l'acceptation de ces frais reste à l'état de pure allégation et n'est pas prouvée en l'espèce, le tribunal est amené à rappeler qu'en vertu du principe de l'annuité de l'impôt, consacré notamment à l'article 1^{er} LIR, la situation du contribuable doit être considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres, établies du moment. Pareillement, le juge administratif doit apprécier l'admissibilité de certaines dépenses dans la catégorie des frais d'obtention au regard des dispositions légales applicables en la matière et au regard des éléments de fait à sa disposition, et il ne saurait être dispensé de cette analyse par le simple fait que certaines dépenses ont, dans le passé, été admises par le bureau d'imposition à titre de frais d'obtention.

Il convient en premier lieu d'examiner si les frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile, peuvent être pris en compte à titre de frais d'obtention en l'espèce.

Il est en principe admis que l'intégralité de l'habitation du contribuable relève de la sphère privée. L'utilisation d'une partie de l'habitation peut néanmoins être admise en tant que cabinet de travail, et les frais y relatifs peuvent être admis comme frais d'obtention, lorsque la pièce en question est utilisée exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

En l'espèce, la demanderesse déclare de manière générale que les frais qu'elle a déclarés à titre de frais d'obtention, partant aussi les frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail à domicile, serviraient de façon quasi exclusive à l'exercice de ses activités professionnelles, sans cependant préciser quelle pièce exactement de son appartement serait utilisée comme cabinet de travail, et sans clairement indiquer si une pièce déterminée est exclusivement utilisée comme tel, tandis que le délégué du gouvernement met en doute tant la réalité des frais, que leur relation avec l'exercice de la profession. Plus particulièrement, quant aux frais relatifs à un cabinet de travail à domicile, il conteste le principe même de la déductibilité de ces frais dans le chef de la demanderesse en sa qualité d'enseignant au motif que les structures nécessaires seraient à sa disposition dans l'établissement scolaire dans lequel elle dispense ses cours.

Le tribunal ne saurait suivre l'argumentation du délégué du gouvernement suivant lequel l'entretien d'un cabinet de travail à domicile par un enseignant verserait « *dans le pur luxe* ». Même à supposer que l'établissement scolaire auprès duquel la demanderesse dispense ses cours met un certain nombre d'infrastructures à la disposition de ses enseignants, encore

qu'il n'est pas établi en l'espèce quelles infrastructures seraient mises à la disposition de la demanderesse par l'établissement qui l'occupe, cette circonstance à elle seule n'est pas de nature à exclure la possibilité de l'entretien d'un cabinet de travail à domicile et la déductibilité des frais afférents. En principe, la reconnaissance fiscale d'un cabinet de travail à domicile ne dépend pas de la question de savoir si la nature ou l'envergure du travail rendent nécessaires l'existence d'un tel cabinet (circulaire LIR n° 105/2 du 16 mars 1998 « *précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention* » (article 105 LIR) n° 2). Il faudra cependant que les conditions en soient remplies dans le chef du contribuable. Il faudra en l'occurrence qu'une pièce à part du domicile soit effectivement utilisée de façon exclusive ou quasi exclusive à des fins professionnelles. Dans ce contexte, il convient de relever que la nécessité de l'utilisation d'un cabinet de travail au domicile privé ainsi que l'envergure de l'utilisation professionnelle de ladite pièce peuvent cependant être prises en compte dans l'examen de la preuve de la réalité de l'utilisation professionnelle de la pièce et de la relation avec l'activité professionnelle du contribuable. Il convient dès lors d'examiner si, en l'espèce, la demanderesse a rapporté la preuve que les frais qu'elle entend mettre en compte au titre de l'entretien d'un cabinet de travail, correspondent effectivement aux frais relatifs à une pièce de son appartement qui est utilisée exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles.

Quant aux contestations du délégué du gouvernement portant entre autres sur la réalité des frais mis en avant par la demanderesse, le tribunal est en premier lieu amené à relever que si celle-ci a fourni des pièces justificatives au sujet de la plupart de ces frais, elle est cependant restée en défaut de lui soumettre des justificatifs relativement aux frais de chauffage et aux frais d'électricité en rapport avec l'entretien d'un cabinet de travail, de sorte que ces frais ne sauraient en toute hypothèse être pris en compte en l'état actuel.

Quant à la proportion des frais susceptibles d'être déduits à titre de frais d'obtention en rapport avec l'entretien d'un cabinet de travail, il ressort des pièces soumises au tribunal que la demanderesse entend déduire des frais à hauteur d'une quote-part de 17,50 % de la surface habitable de son appartement, soit un bureau d'une surface de 18 m² dans un appartement de 103 m². En l'espèce, le délégué du gouvernement, en contestant la nécessité pour la demanderesse d'entretenir un cabinet de travail à domicile, met nécessairement également en question la réalité de l'utilisation exclusivement professionnelle d'une pièce de l'appartement de la demanderesse.

Le tribunal est amené à retenir qu'en l'espèce, compte tenu des éléments d'information à sa disposition, la demanderesse est restée en défaut de fournir la preuve qu'une pièce de son appartement est utilisée exclusivement ou, du moins quasi exclusivement, à des fins professionnelles, la seule affirmation y afférente, en présence des contestations du délégué du gouvernement, n'étant pas suffisante à cet égard. Il convient plus particulièrement de relever que le pourcentage très élevé de la surface de la pièce qui serait utilisée à titre de cabinet de travail par rapport à la surface de l'appartement de la demanderesse est de nature à mettre en doute la réalité de l'utilisation exclusive ou quasi exclusive de cette pièce à des fins professionnelles. La matière enseignée par la demanderesse n'est pareillement pas sans pertinence dans l'appréciation de la probabilité de la réalité de l'utilisation exclusive d'une pièce d'un appartement à titre de cabinet de travail. En effet, contrairement à des branches d'enseignement écrites, qui par nature impliquent la préparation écrite de devoirs ainsi que la correction de devoirs, la branche d'enseignement physique enseignée par la demanderesse ne requiert *a priori* pas, et sauf preuve contraire à fournir par la demanderesse, une telle préparation écrite susceptible d'être effectuée dans un cabinet de travail à domicile. La seule affirmation par la demanderesse que la relation économique des dépenses relatives à un cabinet de travail avec ses revenus tomberait sous le bon sens est insuffisante à cet égard.

Il suit des considérations qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a refusé la prise en compte de frais relatifs à un cabinet de travail à titre de frais d'obtention.

En ce qui concerne les frais pour fournitures de bureau, ordinateur, revues et livres, il convient de prime abord de relever que les frais relatifs à un ordinateur portable et repris dans le listing établi par la demanderesse sous le titre « *ordinateur troisième tranche* » d'un montant de 443 €, ne semblent pas être litigieux pour le bureau d'imposition, dans la mesure où ce montant n'a pas fait l'objet d'une correction manuscrite tel qu'il ressort du dossier fiscal soumis au tribunal et dans la mesure où ce montant, presque similaire au forfait de 504 € qui finalement a été admis par le bureau d'imposition à titre de frais d'obtention, peut être considéré comme inclus dans ce montant.

En ce qui concerne les autres frais mis en compte à titre de frais de bureau, revues et livres, il convient de prime abord de rejeter, du moins partiellement, l'argumentation du délégué du gouvernement suivant lequel la réalité des dépenses à ce titre ne serait pas établie, en l'absence de factures afférentes et en l'absence de preuve de paiement. En effet, le tribunal constate que la demanderesse a versé les factures correspondant aux frais repris dans le listing établi par elle, à l'exception des postes numéros 4, 7, 13, 16, 26 et 29 repris dans le listing établi par la demanderesse et intitulé « *dépenses 2007 fournitures de bureau, d'ordinateur, revues et livres* », pour lesquels soit aucune facture n'est versée, soit les justificatifs versés ne sont pas concluants dans la mesure où ils ne permettent pas de faire de rapprochement avec le libellé de la dépense suivant le prédit listing, et sous la réserve du poste numéro 9 pour lequel est versée une facture établie au nom d'une dénommée ... et qui est partant étrangère à la demanderesse. En ce qui concerne les frais qui sont documentés par des factures afférentes, il convient d'admettre que la demanderesse les a payés, de sorte que les contestations du délégué du gouvernement y relatives sont à rejeter.

En ce qui concerne la relation de ces frais avec la profession de la demanderesse, le tribunal est amené à rejeter les frais de bureau qui sont repris dans le prédit listing sous les numéros 2, 3, 6, 8, 10, 12, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 23 et 24. En effet, tel qu'il a été retenu ci-dessus, sauf preuve contraire à fournir par le contribuable, l'activité inhérente à un enseignant d'éducation physique n'implique *a priori* pas un travail de préparation écrit à l'instar d'autres branches d'enseignement, de sorte que face à des frais de bureau à hauteur du montant pourtant non négligeable tel que celui mis en compte par la demanderesse, et face aux contestations du délégué du gouvernement, la réalité de l'utilisation exclusive de ces frais à des fins professionnelles est sujette à caution. A défaut d'autres éléments de preuve fournis par la demanderesse de nature à établir la réalité de l'utilisation exclusivement professionnelle de ce matériel, les frais y relatifs ne sauraient être déduits à titre de frais d'obtention. Le même constat s'impose pour les frais de photos à hauteur de 156,42 € repris sous le numéro 5 du prédit listing, pour lequel la relation avec l'activité professionnelle de la demanderesse n'est pas établie en l'espèce, eu égard aux contestations du délégué du gouvernement.

En ce qui concerne les livres et revues repris sous les numéros 1, 11, 19, 25, 27 et 28 du prédit listing, le tribunal est amené à retenir que la preuve de leur relation économique avec la profession de la demanderesse ainsi que l'utilisation exclusive de ce matériel à des fins professionnelles n'est pas fournie en l'espèce, de sorte que ces frais sont pareillement à écarter à titre de frais d'obtention. Dans ce contexte, il convient de rappeler que si des journaux et périodiques constituent des publications d'intérêt général ou susceptibles d'intéresser un large public, les frais d'acquisition y relatifs ne sont pas déductibles, à moins que le contribuable établisse que ces publications servent sinon exclusivement ou du moins de façon largement

prépondérante à des fins professionnelles (trib. adm. 6 août 1997, n° 9576 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 154). Il y a dès lors lieu de distinguer entre, d'un côté, les publications qui *a priori* ont un caractère non professionnel, et qui, en vertu de l'article 1^{er}, n° 1 LIR, ne sont pas déductibles, car servant essentiellement à entretenir et à compléter la culture générale, à moins que le contribuable établisse qu'elles servent exclusivement ou de façon prépondérante à des fins professionnelles, et, de l'autre côté, les journaux et périodiques spécialisés concernant l'activité professionnelle exercée par le contribuable, qui peuvent être déduits à titre de dépenses d'exploitation. Si du moins certains des livres et revues dont a fait état la demanderesse peuvent avoir un lien avec l'exercice de son activité professionnelle, il n'en reste pas moins que ces livres et revues sont à ranger dans le domaine des sports et loisirs, et sont susceptibles de ce fait d'intéresser un large public, de sorte qu'ils constituent des publications qui *a priori* ont un caractère non professionnel, et qui ainsi sont *a priori* non déductibles, à moins que le contribuable établisse qu'elles servent exclusivement ou de façon quasi exclusive à des fins professionnelles, preuve qui n'est cependant pas rapportée en l'espèce.

En ce qui concerne le poste intitulé « *petites acquisitions* » d'un montant de 164 €, ceux-ci sont à écarter à titre de frais d'obtention, à défaut de preuve d'une relation économique avec les revenus professionnels de la demanderesse. A ce titre, il convient de relever qu'un don à l'association « *Hellef Doheem* » ne laisse pas de façon évidente apparaître une telle relation. Pareillement, il ne se dégage pas des éléments du dossier qu'une formation « *Hip Hop* », ainsi qu'une cotisation « *APEP* », à défaut d'autres explications fournies par la demanderesse à ce titre, auraient été exposés dans l'intérêt exclusif de sa profession.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le bureau d'imposition n'a pas pris en compte les frais dont la demanderesse réclame la prise en compte à titre de frais d'obtention, de sorte que le recours en réformation introduit par la demanderesse est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse au frais.

Ainsi jugé par :

Marc Feyereisen, président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 18 janvier 2010 par le président, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Carlo Schockweiler